

## **BAB II TINJAUAN PUSTAKA**

### **2.1. Akuntansi Biaya**

#### **2.1.1 Pengertian dan Tujuan Akuntansi Biaya**

Salah satu informasi yang diperlukan manajemen dalam mengelola perusahaan adalah informasi biaya. Informasi biaya yang tepat dapat membantu manajemen dalam mengambil keputusan lebih tepat, dalam perencanaan biaya (anggaran biaya) dan pengendalian biaya, dan akhirnya dapat membantu dalam penentuan harga pokok produk atau jasa lebih tepat. Sama halnya dengan pendapat Mulyadi (2000 : 11) bahwa :

“Tanpa informasi biaya, manajemen tidak memiliki dasar untuk mengalokasikan berbagai sumber ekonomi yang dikorbankan dalam menghasilkan sumber ekonomi lain. Akuntansi biaya menyediakan informasi biaya yang memungkinkan manajemen melakukan pengelolaan alokasi berbagai sumber ekonomi untuk menjamin dihasilkannya keluaran yang memiliki nilai ekonomis yang lebih tinggi dibandingkan dengan nilai masukan yang dikorbankan.

Untuk lebih jelasnya diperlukan pemahaman pengertian akuntansi biaya. Menurut Mulyadi (2000 : 6), akuntansi biaya adalah :

“Proses pencatatan, penggolongan, dan peringkasan dan penyajian biaya pembuatan dan penjualan produk atau jasa, dengan cara-cara tertentu, serta penafsiran terhadapnya.”

Sama halnya dengan pendapat Kusnadi, Dkk (1999 : 2), akuntansi biaya adalah :

“Proses pengidentifikasian, pencatatan, perhitungan, peringkasan, pengevaluasian, dan pelaporan biaya pokok suatu produk (barang dan jasa) dengan metode dan sistem tertentu sehingga pihak manajemen perusahaan dapat mengambil keputusan bisnis secara efektif dan efisien.”

Dengan demikian , akuntansi biaya mencakup suatu sistem yang terkait dengan pencatatan, penggolongan, perhitungan, dan pelaporan yang tepat atas unsur-unsur biaya, sejak biaya tersebut timbul dan mengalir melalui proses produksi.

Dalam merancang sistem akuntansi biaya dan pelaporan biaya diperlukan pemahaman yang menyeluruh atas struktur organisasi perusahaan dan jenis informasi biaya yang dibutuhkan oleh semua tingkatan manajemen. Oleh karena itu, sistem informasi akuntansi biaya harus terkait erat dengan

pembagian wewenang, sehingga setiap manajer dapat bertanggung jawab atas biaya yang terjadi di departemennya. (Menurut pendapat Usry dan Hammer, (1997 : 30) dengan alih bahasa Alfonsus dan Herman).

Adapun tujuan atau manfaat akuntansi biaya adalah menyediakan salah satu informasi biaya yang diperlukan manajemen dalam mengelola perusahaan yaitu informasi biaya yang bermanfaat untuk :

1. Perencanaan dan pengendalian biaya.

Perencanaan bisnis sangat terkait kepada penghasilan dan biaya. Tanpa perencanaan biaya maka manajemen perusahaan akan sulit untuk melakukan pengendalian biaya. Sedangkan , pengendalian biaya dilakukan dengan cara membandingkan antara biaya yang seharusnya dikeluarkan untuk memproduksi satu satuan produk dengan biaya yang seharusnya terjadi.

2. Penentuan harga pokok produk atau jasa yang dihasilkan perusahaan dengan tepat dan teliti.

Dalam penentuan harga pokok produk, akuntansi biaya mencatat dan, menggolongkan dan meringkas biaya-biaya pembuatan produk (barang dan jasa).

3. Pengambilan keputusan oleh manajemen.

Manajemen perusahaan berusaha berhasil mencapai tujuan perusahaan dengan cara yang efektif dan efisien. Ukuran efisien dapat dilihat dari indikasi biaya. Umumnya semakin tinggi biaya akan semakin rendah tingkat efisiennya. Selain itu, akuntansi biaya merupakan alat manajemen dalam memonitori dan merekan transaksi biaya secara sistematis, serta menyajikan informasi biaya dalam bentuk laporan biaya.

4. Memperkenalkan berbagai metode.

Penetapan biaya yang tepat sangat diperlukan baik yang digunakan untuk informasi yang dibutuhkan kalangan eksternal maupun yang dibutuhkan oleh kalangan manajemen. Di dalam akuntansi biaya, banyak sekali metode dan pendekatan yang diperkenalkan sehingga bagi mereka yang berkepentingan akan mengetahui metode mana yang paling efektif dan efisien.

5. Menghitung laba perusahaan pada setiap periode tertentu.

Untuk mengetahui laba perusahaan manajemen juga harus mengetahui jumlah biaya yang dikeluarkan dan biaya ini merupakan salah satu komponen dari laba.

## 2.1.2 Sistem Akuntansi Biaya

Sistem akuntansi biaya merupakan organisasi dan formulir, catatan-catatan dan laporan-laporan yang terkoordinasi dengan tujuan untuk melaksanakan kegiatan dan merupakan informasi biaya manajemen. Secara garis besar, sistem akuntansi biaya dapat dikelompokkan menjadi dua sistem biaya yaitu sistem biaya sebenarnya (*historical cost system*) dan sistem biaya yang ditentukan di muka (*predetermined cost system*).

### 1. Sistem Biaya Sebenarnya (*Historical Cost System*)

Mengenai sistem biaya historis, Carter dan Usry dengan alih bahasa Krista (2002 : 107), berpendapat bahwa :

“Dalam sistem biaya aktual atau sistem biaya historis, informasi biaya dikumpulkan pada saat biaya terjadi, tetapi penyajian hasilnya ditunda sampai semua operasi produksi untuk periode akuntansi tersebut telah selesai dilakukan atau dalam bisnis jasa, semua jasa untuk periode tersebut telah diserahkan.”

Pada sistem ini, harga produk baru dapat dihitung pada akhir periode setelah biaya dikumpulkan. Sistem ini hanya dapat bermanfaat untuk penentuan harga pokok produk. Sedangkan untuk tujuan perencanaan dan pengendalian biaya serta pengambilan keputusan manajemen, sistem ini tidak dapat memuaskan atau menyajikan informasi yang memadai, karena :

1. Tidak ada alat untuk mengukur prestasi pelaksanaan sehingga tidak dapat dilakukan pengukuran terhadap daya guna dan hasil guna yang dicapai.
2. Untuk pengambilan keputusan diperlukan informasi biaya yang diperkirakan akan terjadi untuk menghasilkan produk pesanan tertentu.

### 2. Sistem Biaya yang Ditentukan di Muka (*Predetermined Cost System*)

Sistem biaya ditentukan di muka merupakan sistem pembebanan biaya yang dihasilkan sebesar harga pokok yang ditentukan di muka, sebelum proses produksi dilakukan. Penetapan harga pokok di muka digunakan untuk mendapatkan perkiraan harga pokok yang kemudian dijadikan pedoman untuk

memberikan penawaran produk yang akan diproduksi. Di samping itu juga digunakan sebagai pembandingan dengan harga yang sesungguhnya, untuk mengetahui pengimpangan-penyimpangan yang terjadi.

Harga pokok ditentukan di muka ini pada akhir periode akan dibandingkan dengan harga pokok yang sesungguhnya terjadi guna perhitungan selisih antara keduanya. Informasi mengenai penyebab selisih ini digunakan untuk menilai prestasi manajer yang bertanggung jawab atas terjadinya selisih tersebut.

## 2.2 Pengertian dan Penggolongan Biaya

### 2.2.1 Pengertian Biaya

Dalam akuntansi biaya ini menjadi fokus pembahasannya adalah menghasilkan informasi biaya. Oleh karena itu, diperlukan pendefinisian biaya agar biaya lebih relevan.

Menurut Hongren, Foster dan Datar (2000 : 26) biaya adalah :

*“Accountants define cost as resources sacrificed or foregone to achieve a specific objective. It is usually measured as the monetary amount that must be paid to acquire goods and service”*

Menurut Hammer, Carter, dan Usry (1995 :20) biaya adalah :

*“Cost as “an exchange price, a forgoing, a sacrifice made to secure benefit. In financial accounting the forgoing or sacrifice at date of acquisition is represented by a current or future diminution in cash or other assets”.”*

Sedangkan menurut Mulyadi (2000 : 10) biaya adalah:

“Biaya yaitu pengorbanan sumber ekonomi yang diukur dalam satuan uang, yang telah terjadi untuk mencapai tujuan tertentu”

Berdasarkan uraian di atas, terdapat unsur yang tersirat dalam pengertian biaya, yaitu :

1. Suatu pengorbanan yang dilakukan untuk memperoleh manfaat ekonomi ,  
bail yang sudah terjadi maupun yang mempunyai kemungkinan terjadi.

2. Tujuan tertentu dari pengorbanan secara ekonomis tersebut yaitu untuk memperoleh barang dan jasa dalam usaha mendapat keuntungan.
3. Satuan ukuran, agar pengorbanan tersebut dapat dinyatakan secara kuantitatif. Dalam hal ini satuan ukuran yang digunakan adalah satuan uang.

### **2.2.2 Penggolongan Biaya**

Setelah mengetahui definisi dari biaya yang dikemukakan oleh beberapa ahli akuntansi, langkah selanjutnya adalah menggolongkan biaya-biaya yang ada sehingga informasi biaya tersebut lebih bermanfaat bagi manajemen atau pihak yang berkepentingan. Arti dari penggolongan itu sendiri menurut Supriono (1999 :18) adalah

“Penggolongan adalah proses mengelompokkan secara sistematis atas keseluruhan elemen yang ada ke dalam golongan-golongan tertentu yang lebih ringkas untuk dapat memberikan informasi yang lebih punya arti atau lebih penting.

Informasi biaya yang diperoleh perusahaan digunakan untuk berbagai tujuan. Oleh karena itu, penggolongan biaya harus disesuaikan atau tergantung tujuan penggunaan informasi tersebut. Dengan demikian, untuk tujuan yang berbeda diperlukan cara penggolongan yang berbeda pula, atau tidak ada satu cara penggolongan biaya yang dapat dipakai untuk semua tujuan menyajikan informasi biaya. Selain itu, biaya yang dikeluarkan atau terjadi dalam perusahaan harus dicatat dan digolongkan sedemikian rupa, sehingga memungkinkan penentuan harga pokok produk, pengendalian biaya, dan analisis biaya untuk pengambilan keputusan. Sama halnya yang diungkapkan oleh Mardiasmo (1994 “10) bahwa :

“Teknik penyajian informasi biaya berpedoman pada konsep “different classification of costs for different purposes”. Artinya, untuk tujuan penggunaan informasi biaya yang berbeda, diperlukan klasifikasi biaya yang berbeda pula. Dengan demikian, suatu klasifikasi biaya tidak dapat digunakan untuk memenuhi berbagai tujuan.”

Menurut Supriyono (1999 :18-34), penggolongan biaya dapat dilakukan dengan beberapa cara sebagai berikut :

1. Penggolongan biaya sesuai dengan fungsi pokok dari kegiatan atau aktivitas perusahaan (*cost classified according to the function of business activity*)

Fungsi pokok dari kegiatan perusahaan-perusahaan dapat digolongkan ke dalam :

- a. Fungsi produksi, yaitu fungsi yang berhubungan dengan kegiatan pengolahan bahan baku menjadi produk selesai yang siap untuk dijual.
- b. Fungsi pemasaran, yaitu fungsi yang berhubungan dengan kegiatan penjualan produk selesai yang siap dijual dengan cara yang memuaskan pembeli dan dapat memperoleh laba sesuai yang diinginkan perusahaan sampai dengan pengumpulan kas dari hasil penjualan.
- c. Fungsi administrasi dan umum, adalah fungsi yang berhubungan dengan kegiatan penentuan kebijaksanaan, pengarahan, dan pengawasan kegiatan perusahaan secara keseluruhan agar dapat berhasil guna (efektif) dan berdaya guna (efisien).
- d. Fungsi keuangan (*financial*), yaitu fungsi yang berhubungan dengan kegiatan keuangan atau penyediaan dana yang diperlukan perusahaan

Atas dasar fungsi tersebut di atas, biaya dapat dikelompokkan menjadi :

- a. Biaya Produksi, yaitu semua biaya yang berhubungan dengan fungsi produk atau kegiatan pengolahan bahan baku menjadi produk selesai.
- b. Biaya Pemasaran, yaitu biaya dalam rangka penjualan produk selesai sampai dengan pengumpulan piutang menjadi kas. Biaya ini meliputi biaya untuk melaksanakan : (1) fungsi penjualan; (2) fungsi penggudangan produk selesai; (3) fungsi pengepakan dan pengiriman; (4) adpertensi; (5) fungsi pemberian kredit dan pengumpulan piutang; (6) fungsi pembuatan faktur atau administrasi penjualan.
- c. Biaya Administrasi Umum, yaitu semua biaya yang berhubungan dengan fungsi administrasi dan umum. Termasuk dalam biaya ini gaji pimpinan tertinggi perusahaan, personalia, sekretariat, akuntansi, hubungan masyarakat, keamanan dan sebagainya.
- d. Biaya Keuangan, adalah semua biaya yang terjadi dalam melaksanakan fungsi keuangan misalnya : biaya bunga.

2. Penggolongan biaya sesuai dengan periode akuntansi di mana biaya akan dibebankan

Untuk dapat menggolongkan biaya sesuai dengan periode akuntansi di mana biaya dibebankan, lebih dahulu dibahas penggolongan pengeluaran (*expenditures*), di mana penggolongan pengeluaran akan berhubungan dengan kapan pengeluaran tersebut akan menjadi biaya. Penggolongan pengeluaran adalah sebagai berikut :

- a. Pengeluaran Modal (*capital expenditures*)

Pengeluaran modal (penulis cenderung menamakan : pengeluaran [untuk memperoleh] aktiva) adalah pengeluaran yang akan dapat memberikan manfaat (*benefit*) pada beberapa periode akuntansi atau pengeluaran yang akan dapat memberikan manfaat pada periode akuntansi yang akan datang. Pada saat terjadinya pengeluaran ini dikapitalisasikan ke dalam harga perolehan aktiva, dan diperlakukan sebagai biaya pada periode akuntansi yang menikmati manfaatnya.

- b. Pengeluaran Penghasilan (*revenue expenditures*)

Pengeluaran penghasilan (penulis cenderung menamakan pengeluaran biaya) adalah pengeluaran yang akan memberikan manfaat hanya pada periode akuntansi di mana pengeluaran terjadi. Umumnya pada saat terjadinya pengeluaran langsung diperlakukan ke dalam biaya atau tidak dikapitalisasi sebagai aktiva.

3. Penggolongan biaya sesuai dengan tendensi perubahan terhadap aktivitas atau kegiatan atau volume :

- a. Biaya Tetap (*fixed cost*)

Biaya tetap memiliki karakteristik sebagai berikut :

- (1) Biaya yang jumlah totalnya tetap konstan tidak dipengaruhi oleh perubahan volume kegiatan atau aktivitas sampai dengan tingkat tertentu.
- (2) Pada biaya tetap, biaya satuan (*unit cost*) akan berubah berbanding terbalik dengan perubahan volume kegiatan, semakin tinggi volume kegiatan semakin rendah biaya satuan, semakin rendah volume kegiatan semakin tinggi biaya satuan.

Sedangkan menurut Mardiasmo (1994 : 14) bahwa :

“Biaya tetap adalah biaya-biaya yang dalam jangka kapasitas tertentu totalnya tetap meskipun terjadi perubahan volume kegiatan. Sejauh perubahan volume tidak melampaui jarak kapasitas, total biaya tetap tidak dipengaruhi oleh perubahan volume kegiatan. Jarak kapasitas merupakan serangkaian volume kegiatan yang dapat dicapai tanpa menambah kapasitas. Contoh biaya tetap yaitu penyusutan aktiva tetap yang dihitung dengan menggunakan metode garis lurus, gaji karyawan kantor yang dibayar secara periodik (mingguan atau bulanan), dan lain-lain.”

b. Biaya Variabel (*varibel cost*)

Biaya variabel memiliki karakteristik sebagai berikut :

- (1) Biaya yang jumlah totalnya akan berubah secara sebanding (proporsional) dengan perubahan volume kegiatan, semakin besar volume kegiatan semakin tinggi jumlah total biaya variabel, semakin rendah volume kegiatan semakin rendah jumlah total biaya variabel.
- (2) Pada biaya variabel, biaya satuan tidak dipengaruhi oleh perubahan volume kegiatan, jadi biaya satuan konstan.

c. Biaya Semi Variabel (*semi variabel cost*)

Biaya semi variabel memiliki karakteristik sebagai berikut :

- (1) Biaya yang jumlah totalnya akan berubah sesuai dengan perubahan volume kegiatan, akan tetapi sifat perubahannya tidak sebanding.
- (2) Pada biaya semi variabel, biaya satuan akan berubah terbalik dihubungkan dengan perubahan volume kegiatan tetapi sifatnya tidak sebanding. Sampai dengan tingkatan kegiatan tertentu semakin tinggi volume kegiatan semakin rendah biaya satuan, semakin rendah volume kegiatan semakin tinggi biaya satuan.

4. Penggolongan biaya sesuai dengan objek atau pusat biaya yang dibiayai

Di dalam perusahaan objek atau pusat biaya dapat dihubungkan dengan produk yang dihasilkan, departemen-departemen yang ada di dalam pabrik, daerah pemasaran, bagian-bagian dalam organisasi yang lain, atau bahkan individu.

Penggolongan biaya atas dasar objek atau pusat biaya, biaya dibagi menjadi :

a. Biaya Langsung (*direct cost*)



Biaya langsung adalah biaya yang terjadinya atau manfaatnya dapat diidentifikasi kepada objek atau pusat biaya tertentu.

b. Biaya Tidak Langsung (*indirect cost*)

Biaya tidak langsung adalah biaya yang terjadinya atau manfaatnya tidak dapat diidentifikasi pada objek atau pusat biaya tertentu, atau biaya yang manfaatnya dinikmati oleh beberapa objek pusat biaya.

5. Penggolongan biaya untuk tujuan pengendalian biaya

Untuk pengendalian biaya, informasi biaya yang ditujukan kepada manajemen dikelompokkan ke dalam :

a. Biaya Terkendalikan (*controllable cost*)

Biaya terkendalikan adalah biaya yang secara langsung dapat dipengaruhi oleh seorang pimpinan tertentu dalam jangka waktu tertentu.

b. Biaya Tidak Terkendalikan (*uncontrollable cost*)

Biaya tidak terkendalikan adalah biaya yang tidak dapat dipengaruhi oleh seorang pimpinan/pejabat tertentu berdasar wewenang yang dia miliki atau tidak dapat dipengaruhi oleh seorang pejabat dalam jangka waktu tertentu.

6. Penggolongan biaya sesuai dengan tujuan pengambilan keputusan

Untuk tujuan pengambilan keputusan oleh manajemen data biaya dikelompokkan di dalam :

a. Biaya Relevan (*relevant cost*)

Biaya relevan adalah biaya yang akan mempengaruhi pengambilan keputusan, oleh karena itu biaya tersebut harus diperhitungkan di dalam pengambilan keputusan. Pengambilan keputusan dapat berupa dua alternatif atau pemilihan lebih dari dua alternatif.

b. Biaya Tidak Relevan (*irrelevant cost*)

Biaya tidak relevan adalah biaya yang tidak mempengaruhi pengambilan keputusan, oleh karena itu biaya ini tidak perlu diperhitungkan atau dipertimbangkan dalam proses pengambilan keputusan.

## **2.3 Biaya Overhead Pabrik / Biaya Pabrik Tidak Langsung**

### **2.3.1 Pengertian Biaya Overhead Pabrik**

Bahwa biaya *overhead* pabrik pada umumnya didefinisikan sebagai biaya bahan baku tidak langsung, tenaga kerja tidak langsung dan semua pabrikasi lainnya yang tidak dapat dibebankan langsung ke pekerjaan atau produk atau tujuan akhir biaya. Secara sederhana dapat dinyatakan bahwa biaya *overhead* pabrik mencakup semua biaya pabrikasi kecuali biaya bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung.

Sama halnya dengan pendapat Usry, Hammer, Carter (1990 : 22), biaya *overhead* pabrik adalah :

*“Factory overhead – also called manufacturing overhead, manufacturing expenses, or factory burden – consists of all manufacturing cost not traded directly to specific output. Simply stated, factory overhead includes all manufacturing cost except direct materials and direct labor.”*

Menurut Sulastiningsih dan Zulkifli (1999 : 175), biaya *overhead* pabrik didefinisikan sebagai berikut :

“Biaya *overhead* pabrik (BOP) adalah elemen biaya produksi yang tidak dapat diklasifikasikan sebagai bahan baku langsung atau biaya tenaga kerja langsung. Definisi lain, BOP merupakan berbagai macam biaya dan semuanya tidak dapat secara langsung pada produk atau aktivitas lainnya dalam upaya perusahaan untuk merealisasikan pendapatan.”

### **2.3.2 Penggolongan Biaya *Overhead* Pabrik**

Menurut Mulyadi (1992 : 210) biaya *overhead* dapat digolongkan dengan tiga cara penggolongan :

#### **1. Penggolongan biaya *overhead* pabrik menurut sifatnya**

Biaya-biaya produksi yang termasuk dalam biaya *overhead* pabrik dikelompokkan menjadi beberapa golongan berikut :

##### **a. Biaya Bahan Penolong.**

Bahan penolong adalah bahan yang tidak menjadi bagian produk jadi atau bahan yang meskipun menjadi bagian produk jadi tetapi nilainya relatif kecil bila dibandingkan dengan harga pokok produksi tersebut.

##### **b. Biaya Reparasi dan Pemeliharaan.**

Biaya reparasi dan pemeliharaan berupa biaya suku cadang (*sparepart*), biaya bahan habis pakai (*factory supplies*) dan harga perolehan jasa dari pihak luar perusahaan untuk keperluan perbaikan dan pemeliharaan emplasemen, perumahan, bangunan pabrik, mesin-mesin dan ekuipmen,

kendaraan, perkakas laboratorium, dan aktiva tetap lain yang digunakan untuk keperluan pabrik.

c. Biaya Tenaga Kerja Tidak Langsung.

Tenaga kerja tidak langsung adalah tenaga kerja pabrik yang upahnya tidak dapat diperhitungkan secara langsung kepada produk atau pesanan tertentu. Biaya tenaga kerja tidak langsung terdiri dari upah, tunjangan, dan biaya lesehajteraan yang dikeluarkan untuk tenaga kerja tidak langsung tersebut.

d. Biaya yang timbul sebagai akibat penilaian terhadap aktiva tetap.

Biaya-biaya yang termasuk dalam kelompok ini antara lain adalah biaya-biaya depresiasi emplasemen pabrik, mesin dan ekuipmen, perkakas laboratorium, alat kerja, dan aktiva tetap lain yang digunakan di pabrik.

e. Biaya yang timbul sebagai akibat berlalunya waktu.

Biaya-biaya yang termasuk dalam kelompok ini adalah biaya-biaya asuransi gedung dan emplasemen, asuransi mesin dan ekuipmen, asuransi kendaraan, asuransi kecelakaan karyawan, dan sebagainya.

f. Biaya *overhead* pabrik lain yang secara langsung memerlukan pengeluaran uang tunai.

Biaya *overhead* pabrik yang termasuk dalam kelompok ini adalah biaya reparasi yang diserahkan kepada yang diserahkan kepada pihak luar perusahaan, biaya listrik PLN, dan sebagainya.

2. Penggolongan biaya *overhead* pabrik menurut perilakunya dalam hubungan dengan perubahan volume produksi

a. Biaya *Overhead* Pabrik Tetap.

Adalah biaya *overhead* pabrik yang tidak berubah dalam kisar perubahan volume kegiatan tertentu.

b. Biaya *Overhead* Pabrik Variabel.

Adalah biaya *overhead* pabrik yang berubah sebanding dengan perubahan volume kegiatan.

c. Biaya *Overhead* Pabrik Semi Variabel.

lalah biaya *overhead* pabrik yang berubah tidak sebanding dengan perubahan volume kegiatan.

3. Penggolongan biaya *overhead* pabrik menurut hubungannya dengan departemen

- a. Biaya *Overhead* Pabrik Langsung Departemen (Direct Departmental *Overhead Expenses*)

Adalah biaya *overhead* pabrik yang terjadi dalam departemen tertentu dan manfaatnya hanya dinikmati oleh departemen tersebut.

- b. Biaya *Overhead* Pabrik Tidak Langsung Departemen (Indirect Departmental Expenses)

Adalah biaya *overhead* pabrik yang manfaatnya dinikmati oleh lebih dari satu departemen.

## 2.4 Harga Pokok Produksi

### 2.4.1 Pengertian dan Tujuan Harga Pokok Produksi

Masalah penentuan harga pokok memegang peranan penting, terutama dalam perusahaan manufaktur. Perusahaan hanya akan memperoleh laba apabila nilai yang diperoleh atas penyerahan barang melebihi nilai-nilai yang telah dikorbankan dalam menghasilkan barang atau harga pokoknya.

Dalam kamusnya, Kohler (1984 : 137) mendefinisikan harga pokok sebagai berikut :

*“The cost of goods manufactured, the cost of all goods whose production was completed during the period. The only costs assigned to goods completed are the manufacturing cost of direct materials, direct labor, and overhead.”*

Menurut Homgren, Foster, dan Datar (2000 : 97)

*“Cost of goods manufactured refers to the cost of goods brought to completion, whether they were started before or during the current accounting period”*

Ada 3 istilah yang biasa diterjemahkan sebagai harga pokok, walau dengan perhitungan yang berbeda, yaitu :

- a. COGM (*Cost Of Goods Manufactured*)

Merupakan penjumlahan dari 3 unsur biaya produksi, yaitu : bahan langsung, upah langsung, dan biaya produksi tidak langsung dengan memperhitungkan persediaan awal dan akhir barang dalam proses.

- b. COGS (*Cost Of Goods Sold*)

Merupakan jumlah keseluruhan dari COGM dengan memperhitungkan nilai persediaan awal dan akhir barang jadi.

c. *Cost to make and sell*

Merupakan keseluruhan perhitungan COGS ditambah dengan biaya-biaya operasional yang terdiri dari biaya pemasaran dan biaya umum dan biaya administrasi

Dalam hubungannya dengan penyusunan skripsi ini, pengertian tentang pokok yang dimaksud adalah *Cost Of Goods Manufactured* dan untuk selanjutnya penulis akan membahas tentang harga pokok ini.

Adapun tujuan perhitungan harga pokok produksi adalah sebagai dasar untuk :

1) Menetapkan harga jual

Pengembangan kebijakan penetapan melibatkan masukan dari berbagai sumber dan akhirnya bersandar pada tujuan-tujuan manajemen. Kebijakan penetapan harga terutama berhubungan dengan keuntungan jangka panjang, keuntungan jangka pendek, mengatasi persaingan, atau pertimbangan lingkungan. Kebijakan manajemen dalam rangka penetapan harga belum memadai apabila hanya ditujukan untuk menutupi semua biaya, tetapi juga harus menjamin adanya laba, meskipun keadaan yang dihadapi tidak menguntungkan.

Meskipun permintaan dan penawaran biasanya merupakan faktor penentu dalam penetapan harga, namun penetapan harga jual yang menguntungkan juga akan tergantung kepada pertimbangan mengenai biaya. Di samping itu, penetapan harga penjualan juga harus mempertimbangkan faktor-faktor di luar kendali perusahaan, misalnya peraturan pemerintah, tingkat persaingan pasar, daya beli masyarakat, konsumsi masyarakat dan sebagainya. Dengan demikian, dalam penentuan harga jual yang perlu diperhatikan, yaitu harga pokok dari barang itu sendiri, permintaan terhadap barang, dan tingkat persaingan yang ada.

2) Penilaian efisiensi perusahaan

Bagi perusahaan yang mempunyai tujuan untuk mencari laba, maka untuk mencapai tujuan tersebut, mereka berusaha untuk menekan harga pokok serendah mungkin dalam proses produksi agar terjadi efisiensi.

Untuk menilai efisiensi pelaksanaan produksi, maka harus ditetapkan suatu tolak ukur mengenai hal-hal yang dikehendaki atau direncanakan, dan kemudian dibandingkan dengan hasil yang sebenarnya, sehingga biaya produksi yang

dikeluarkan dapat dikendalikan. Selain itu, harga pokok tersebut juga harus dapat dipertanggungjawabkan, dan kemudian akan dilakukan evaluasi terhadap biaya yang dikeluarkan.

3) Mengetahui besarnya laba yang akan diperoleh perusahaan

Dalam penetapan harga jual, secara tidak langsung sudah tidak dapat diperkirakan berapa besarnya laba yang akan diperoleh produsen dari transaksi pertukaran tersebut. Besarnya laba yang akan diperoleh perusahaan dapat diketahui dari selisih antara harga jual dengan harga pokok dari barang tersebut. Laba di sini mempunyai pengertian selisih antara pendapatan dan biaya yang akan diterima oleh produsen.

4) Penentuan kebijakan perusahaan

Informasi harga pokok bermanfaat bagi manajemen untuk mengetahui besarnya dampak yang akan diperoleh dalam mengambil keputusan atas pemilihan berbagai alternatif rangkaian kegiatan. Misalnya yaitu, menetapkan perubahan harga jual ; menerima / menolak suatu pesanan khusus ; membuat sendiri atau membeli bahan baku untuk produksi ; mengajukan tender ; menetapkan strategi pemasaran ; dan lain sebagainya.

5) Penilaian persediaan

Persediaan yang dimaksud di sini adalah persediaan akhir dari barang jadi. Nilai persediaan akhir dari barang jadi dapat ditentukan dengan menghitung harga pokok dari barang jadi yang bersangkutan.

#### **2.4.2 Unsur-unsur Harga Pokok Produksi**

Untuk dapat menentukan besarnya harga pokok suatu barang harus diketahui terlebih dahulu tentang unsur-unsur yang membentuk harga pokok tersebut. Unsur-unsur utama yang membentuk harga pokok produksi, yaitu :

1) Biaya Bahan Langsung (DMC)

Bahan langsung ialah semua bahan yang membentuk bagian integral dari barang jadi dan yang dapat diperhitungkan langsung dalam kalkulasi biaya produk.

Ciri khas bahan langsung sebagai berikut :

- a) Merupakan bahan utama dari barang jadi
- b) Mudah ditelusuri dan dikuantifikasi pada produk

c) Dapat diidentifikasi hingga dengan produk yang dihasilkan

## 2) Biaya Upah Langsung (DLC)

Adalah jumlah uang yang dibayarkan kepada tenaga kerja untuk penggunaan SDM (Sumber Daya Manusia) yang dapat diidentifikasi langsung dalam proses produksi.

Ciri khas dari upah langsung adalah sebagai berikut :

a) Merupakan biaya utama untuk menghasilkan produk

b) Mudah ditelusuri dan dikuantifikasi pada produk

c) Dapat diidentifikasi langsung dengan prosuk yang dihasilkan

Biaya upah langsung dapat berupa upah buruh pabrik, di mana upah/imbalan yang dibayarkan biasa atas dasar pekerjaan per jam, per hari/per unit produk.

## 3) Biaya produksi tidak langsung (*Manufacturing Overhead*)

Biaya produksi tidak langsung adalah biaya produksi yang diperlukan dalam menghasilkan suatu barang jadi, tetapi tidak diidentidikaso secara langsung pada suatu produk yang dihasilkan. Selain itu, biaya *overhead* pabrik telah dibahas sebelumnya.

### 2.4.3 Metode Pengumpulan Harga Pokok Produksi

Dalam pembuatan produk terdapat dua kelompok biaya; biaya produksi dan biaya nonproduksi. Biaya produksi inilah yang membentuk harga produksi, yang digunakan untuk menghitung harga pokok produk jadi dan prosuk yang pada akhir periode akuntansi masih dalam proses. Sedangkan, biaya memproduksi ditambahkan pada harga pokok produksi untuk menghitung total harga pokok produk. Jadi metode yang dipilih akan mempengaruhi perhitungan harga pokok produksi. Pengetrapan metode tersebut pada perusahaan tergantung pada sifat atau karakteristik pengolahan bahan menjadi produk selesai yang akan mempengaruhi metode pengumpulan harga pokok yang digunakan.

Secara garis besar pola pengumpulan harga pokok dapat dikelompokkan menjadi dua metode yaitu :

1. Metode Harga Pokok Pesanan
2. Metode Harga Pokok Proses

#### **2.4.3.1 Metode Harga Pokok Pesanan**

Metode harga pokok pesanan adalah metode pengumpulan harga pokok produk di mana biaya dikumpulkan untuk setiap pesanan atau kontrak atau jasa secara terpisah, dan setiap pesanan atau kontrak dapat dipisahkan identitasnya. Jadi atas dasar pesanan penjualan akan dibuat perintah produksi (production order) untuk melaksanakan kegiatan produksi sesuai dengan yang dipesan oleh pembeli. Dari uraian tersebut dapat disimpulkan bahwa tujuan untuk melayani pesanan dan sifat produksinya terputus-putus, selesai diolah pesanan yang satu dilanjutkan pengolahan pesanan yang lainnya. Dalam pengumpulan biaya-biaya berdasarkan metode ini, harga pokok dikumpulkan untuk setiap pesanan sesuai dengan biaya yang dinikmati oleh setiap pesanan, jumlah biaya produksi setiap pesanan akan dihitung pada saat pesanan selesai.

Menurut Usry dan Hammer (1994:82) metode harga pokok pesanan merupakan :

*“In Job Order Costing, costs are accumulated by job specific customer order. This method is use when the product manufactured within a departement or cost center are heterogeneous, and it presupposes the possibility of physically identifying the jobs produced and of changing each job with its own cost.”*

Sama halnya dengan yang ditulis Mulyadi (2000:41) bahwa metode pengumpulan biaya produksi dengan metode harga pokok pesanan yang digunakan dalam perusahaan yang produksinya berdasarkan pesanan memiliki karakteristik sebagai berikut :

1. Perusahaan memproduksi berbagai macam produk sesuai dengan spesifikasi pemesan dan setiap jenis produk perlu dihitung harga pokok produksinya secara individual.



2. Biaya produksi harus golongkan berdasarkan hubungannya dengan produk menjadi dua kelompok berikut ini; biaya produksi langsung dan biaya produksi tidak langsung dan biaya produksi tidak langsung.
3. Biaya produksi langsung terdiri dari biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung, sedangkan biaya produksi tidak langsung disebut dengan istilah biaya *overhead* pabrik..
4. Biaya produksi langsung diperhitungkan sebagai harga pokok produksi pesanan tertentu berdasarkan biaya yang sesungguhnya terjadi, sedangkan biaya *overhead* pabrik diperhitungkan ke dalam harga pokok pesanan berdasarkan tarif yang ditentukan di muka.
5. Harga pokok produksi per unit dihitung pada saat pesanan selesai diproduksi dengan cara membagi jumlah biaya produksi yang dikeluarkan untuk pesanan tersebut dengan jumlah unit produk yang dihasilkan dalam pesanan yang bersangkutan.

#### **2.4.3.2 Metode Harga Pokok Proses**

Metode harga pokok proses adalah metode pengumpulan harga pokok produk dimana biaya dikumpulkan untuk setiap satuan waktu tertentu misalnya bulan, triwulan, semester, tahun.

Dengan demikian karakteristik metode harga pokok proses, yaitu :

1. Biaya dikumpulkan untuk setiap satuan waktu tertentu, misalnya bulan, tahun, dan sebagainya.
2. Produk yang dihasilkan bersifat homogen dan bentuknya standar, tidak tergantung spesifikasi angka diminta oleh pembeli.
3. Kegiatan produksi didasarkan pada **udget** produksi atau jadwal rencana produksi untuk satuan waktu tertentu.
4. Tujuan produksi untuk mengisi persediaan yang selanjutnya dijual.
5. Kegiatan produksi bersifat kontinyu atau terus-menerus.
6. Jumlah total biaya maupun biaya satuan dihitung setiap akhir bulan, akhir tahun.
7. Perusahaan yang menggunakan sistem harga pokok proses, misalnya : pabrik tekstil, penyulingan minyak, PLN, dan sebagainya.

Sama halnya dengan pendapat Usry dan Hammer (1994 : 83) metode harga pokok proses merupakan :

“Process Costing, accumulates costs by production process or by departement. This method is used when all units manufactured within a departement or cost center are essentially homogeneous, or when there is no need to distinguish among units.”

Pada perusahaan manufaktur, proses produksinya dapat digolongkan atas dasar jenis produk yang dihasilkan dan tahapan-tahapan di dalam mengolah produk, sebagai berikut :

a) Perusahaan yang menghasilkan satu jenis produk.

Atas dasar tahapan-tahapan di dalam mengelola produk pada perusahaan yang menghasilkan satu jenis produk dapat dikelompokkan menjadi :

1. Pengolahan produk hanya melalui satu tahapan pengolahan.
2. Pengolahan produk melalui beberapa tahapan pengolahan.

b) Perusahaan yang menghasilkan beberapa jenis produk.

Atas dasar tahapan di dalam pengolahan produk pada perusahaan yang menghasilkan beberapa jenis produk dapat dikelompokkan menjadi :

1. Pengolahan produk melalui satu tahapan pengolahan.
2. Pengolahan produk melalui beberapa tahapan pengolahan.

#### **2.4.4 Metode Penentuan Harga Pokok Produksi**

Metode penentuan harga pokok produksi adalah cara memperhitungkan unsur-unsur biaya ke dalam harga pokok produksi. Jadi metode yang dipilah mempengaruhi penentuan/perhitungan harga pokok. Dalam memperhitungkan unsur-unsur biaya ke dalam harga pokok produksi, terdapat dua pendekatan yaitu metode full costing dan variable costing. Perbedaan pokok yang ada di antara kedua metode tersebut adalah terletak pada perlakuan terhadap biaya produksi yang berperilaku tetap. Adanya perbedaan perlakuan terhadap biaya produksi tetap ini akan mempunyai akibat pada : (1) perhitungan harga pokok produksi dan (2) penyajian laporan laba rugi.

#### 2.4.4.1 Metode Full Costing

Full costing atau sering pula disebut absorption (penyerapan) atau conventional costing adalah metode penentuan harga pokok produksi, yang membebankan seluruh biaya produksi, baik yang berperilaku tetap maupun variabel kepada produk. Harga pokok produksi menurut full costing terdiri dari:

Biaya bahan baku	Rp xxx
Biaya tenaga kerja langsung	xxx
Biaya <i>overhead</i> pabrik tetap	xxx
Biaya <i>overhead</i> pabrik variabel	<u>xxx</u>
Harga pokok produksi	Rp xxx

Dalam metode full costing, biaya *overhead* pabrik, baik yang berperilaku tetap maupun variabel, dibebankan kepada produk yang diproduksi atas dasar tarif yang ditentukan di muka pada kapasitas normal atau atas dasar biaya *overhead* pabrik sesungguhnya. Oleh karena itu, biaya *overhead* tetap akan melekat pada harga pokok persediaan produk dalam proses dan persediaan produk jadi yang belum laku dijual, dan baru dianggap sebagai biaya (unsur harga pokok penjualan) apabila produk jadi tersebut sudah terjual.

Karena biaya *overhead* pabrik dibebankan kepada produk atas dasar tarif yang ditentukan di muka pada kapasitas normal, maka jika dalam suatu periode biaya *overhead* pabrik sesungguhnya berbeda dengan yang dibebankan tersebut, akan terjadi pembebanan *overhead* lebih ( *overapplied factory overhead*) atau pembebanan biaya *overhead* pabrik kurang ( *under applied factory overhead*). Jika semua produk yang diolah dalam periode tersebut belum laku dijual maka pembebanan biaya *overhead* pabrik lebih atau kurang tersebut digunakan untuk mengurangi atau menambah harga pokok produk yang masih dalam persediaan tersebut (baik yang berupa persediaan produk dalam proses maupun produk jadi). Namun jika dalam suatu periode akuntansi tidak terjadi pembebanan *overhead* kurang atau lebih, maka biaya *overhead* pabrik tetap tidak mempunyai pengaruh terhadap perhitungan laba rugi sebelum produknya laku dijual.

#### 2.4.4.2 Metode Variable Costing

Variable costing adalah penentuan harga pokok produksi yang hanya membebankan biaya-biaya produksi variabel saja ke dalam harga pokok produk. Harga pokok produk menurut metode variable costing terdiri dari :

Biaya bahan baku	Rp xxx
Biaya tenaga kerja langsung variabel	xxx
Biaya <i>overhead</i> pabrik variabel	<u>xxx</u>
Harga pokok produk	Rp xxx

Variable costing dikenal dengan nama direct costing. Istilah direct costing sebenarnya sama sekali tidak berhubungan dengan istilah direct cost (biaya langsung), karena metode direct costing berhubungan dengan penentuan harga pokok produk yang hanya memperhitungkan biaya produksi yang berperilaku variabel, dan bukan biaya langsung (direct cost) saja.

Dalam metode variable costing, biaya *overhead* pabrik tetap diperlakukan sebagai unsur harga pokok produk, sehingga biaya *overhead* pabrik tetap dibebankan sebagai biaya dalam periode terjadinya. Dengan demikian biaya *overhead* pabrik tetap di dalam metode variable costing tidak melekat pada persediaan produk yang belum laku dijual, tetapi langsung dianggap sebagai biaya dalam periode terjadinya.

## 2.5 Alokasi Biaya

### 2.5.1 Pengertian dan Tujuan Alokasi Biaya

Pengalokasian biaya merupakan masalah yang hampir selalu ada dalam tiap organisasi. Masalah ini terjadi akibat adanya biaya tidak langsung (indirect cost) yang harus dibebankan pada produk, karena sifatnya yang tidak dapat ditelusuri dengan mudah kepada suatu produk. Untuk itu biaya tidak langsung harus dibebankan dengan menggunakan alokasi biaya yang adil dan teliti.

Lebih lanjut, Homgren, Foster, dan Datar (2000 : 29) menjelaskan alokasi biaya sebagai berikut :

*“The term cost allocation is used to describe the assignment of indirect costs to the particular cost object”*

Kaplan dan Atkinson (1998 : 64) mengemukakan pendapat mengenai alokasi biaya sebagai berikut:

*“Cost that cannot attributed directly are usually common to several departements and must be allocated to cost objects. Allocation is the process of assigning a resource costs to a departement or a product when a direct measure does not exist for the quantity of the resource consumed by the department or product.”*

Maher dan Deakin (1996 : 160) dengan alih bahasa Herman dan Adjat, alokasi biaya adalah :

*“Pembebanan yang proporsional dari biaya tidak langsung pada objek biaya.”*

Adapun tujuan alokasi biaya menurut Homgren, Foster, Datar (2000 : 498) adalah sebagai berikut :

- 1. To provide information for economic decisions*
- 2. To motivate managers and employees*
- 3. to justify cost or compute reimbursement*
- 4. to measure income and assets for reporting to external parties.”*

Jadi, pengalokasian biaya dapat menyediakan informasi yang lebih baik mengenai biaya yang dapat dipakai untuk mengambil keputusan, menilai kinerja suatu departemen, dan menentukan harga dari suatu produk. Namun pengalokasian biaya tidak harus memenuhi semua tujuan yang telah dijelaskan di muka.

### **2.5.2 Penentuan Dasar Alokasi Biaya**

Karena sifatnya yang tidak dapat ditelusuri secara langsung, biaya-biaya tidak langsung harus dibebankan ke objek biaya tertentu dengan menggunakan satu dasar yang disebut sebagai dasar alokasi. Namun, untuk memilih dasar alokasi biaya tidak mudah. Karena itu, harus ada kriteria-kriteria umum yang dapat dipakai untuk membantu pemilihan dasar alokasi yang tepat.

Homgren, Foster, dan Datar mengemukakan pendapatnya mengenai kriteria yang dapat dipakai untuk memilih dasar alokasi :

#### *1. Cause and effect*

Menggunakan kriteria ini, manajer mengidentifikasi variabel yang menyebabkan sumber daya digunakan. Misalnya manajer mungkin menggunakan jam pengujian sebagai variabel penyebab saat mengalokasikan

biaya pengujian kualitas kepada prosuk. Alokasi biaya berdasarkan kriteria sebab akibat merupakan yang paling dipercaya bagi pegawai operasi.

## 2. *Benefits received*

Menggunakan kriteria ini, manajer mengidentifikasi penerima manfaat dan keluaran objek biaya. Biaya dari objek biaya dialokasikan di antara penerima manfaat secara proporsional dengan manfaat yang diterima masing-masing. Misalnya, perhatikan contoh program pemasaran perusahaan yang mempromosikan citra umum perusahaan bukan produk individual. Biaya dari program ini mungkin dialokasikan dengan dasar penjualan divisi; makin tinggi penjualan, makin besar pangsa divisi atas biaya periklanan. Rasionalisasi dibelakang alokasi ini adalah keyakinan bahwa divisi dengan tingkat penjualan yang lebih tinggi secara nyata memperoleh manfaat iklan daripada divisi dengan tingkat penjualan yang lebih rendah, dan dengan demikian seharusnya dialokasikan lebih banyak biaya iklan.

## 3. *Fairness or equity*

Kriteria ini sering dikutip dalam kontrak pemerintah kalau alokasi biaya adalah alat untuk membuat harga yang memuaskan pemerintah dan rekanannya. Alokasi disini, dalam pikiran pihak yang menandatangani kontrak dipandang sebagai cara yang "pantas" atau "wajar" dalam menetapkan harga jual. Untuk kebanyakan keputusan alokasi, kewajaran adalah tujuan yang mulia dibanding kriteria operasional.

## 4. *Ability to bear*

Kriteria ini mendukung alokasi biaya secara proporsional kepada kemampuan objek biaya untuk menanggungnya. Satu contoh adalah alokasi gaji eksekutif perusahaan berdasarkan laba operasi divisi; anggapannya adalah bahwa divisi yang makin mampu menghasilkan laba mempunyai kemampuan menerap lebih besar biaya perusahaan.

Kriteria-kriteria di atas dapat dipakai untuk menentukan dasar alokasi yang tepat bagi suatu biaya tidak langsung. Tidak semua kriteria harus dipenuhi ketika menentukan dasar alokasi biaya. Manajemen harus menentukan tujuan dari alokasi biaya, setelah itu baru menentukan kriteria apa yang sesuai untuk mengimplementasikan alokasi tersebut.

### 2.5.3 Proses Alokasi Biaya

Merupakan suatu hal yang mustahil untuk menelusuri setiap jenis *overhead* pabrik ke pekerjaan atau produk tertentu, sehingga harus dilakukan pengalokasian yang arbiter.

Sama halnya dengan pendapat Maher dan Deakin (1996 : 190), yaitu :

“*Overhead* pabrikasi merupakan biaya bersama yang biasanya dialokasikan kepada setiap unit yang diproduksi oleh suatu pabrik. Alokasi ini diperlukan dalam pelaporan keuangan. Cara pengalokasian atau pendekatan yang digunakan untuk menghubungkan biaya tidak langsung terhadap objek biaya yaitu dengan metode alokasi yang mencerminkan hubungan sebab akibat.”

Adapun proses pengalokasian biaya adalah sebagai berikut :

#### 1. Pengumpulan biaya

Di dalam pengumpulan biaya ini semua biaya yang timbul pada suatu departemen dikumpulkan dan diklasifikasikan dalam perkiraan biaya yang sudah ditentukan.

#### 2. Pengidentifikasian pihak-pihak yang menerima manfaat dari biaya yang dikumpulkan

Pada tahap ini, biaya yang sudah dikumpulkan, diklasifikasikan dan diidentifikasi pihak mana saja yang mendapat manfaat. Pada tahap ini biaya-biaya belum dialokasikan kepada produk.

#### 3. Penetapan dasar alokasi

Prinsip dasar yang dipakai dalam menetapkan dasar alokasi adalah : pertama, yang akan menghasilkan ketepatan yang paling dekat dalam membebankan biaya-biaya *overhead* pabrik. Kedua, adalah untuk menekan seminimum mungkin biaya yang tidak berguna. Dasar alokasi juga memperhatikan BOP yang relatif besar dan mempunyai hubungan secara langsung. Telah diuraikan di atas, kriteria yang digunakan untuk memilih dasar alokasi.

#### 4. Penetapan metode alokasi

Penetapan ini dilakukan karena biaya yang terjadi bukan hanya di departemen produksi saja tetapi di departemen produksi saja tetapi di departemen pembantu/jasa. Oleh karena itu, perlu dialokasikan biaya-biaya di departemen pembantu/jasa ke dalam departemen produksi dan untuk ditetapkan metode alokasinya.

Sama halnya dengan pendapat Abdul Halim (1996 : 94-95), pembebanan biaya *overhead* pabrik dilakukan dengan langkah-langkah sebagai berikut :

1. Pendistribusian biaya *overhead* ke departemen-departemen (departemen pabrik dan departemen jasa)

Biaya *overhead* pabrik harus didistribusikan ke departemen-departemen setepat mungkin. Dalam beberapa hal seperti upah, supplies kantor dan biaya penyusutan suatu departemen akan dapat ditentukan biaya *overhead* yang akurat karena biaya-biaya tersebut dapat dilacak secara langsung atau tepat di suatu departemen tertentu. Oleh karena itu, dasar pendistribusian harus ditentukan.

2. Pengalokasian (distribusi) dari departemen jasa ke departemen produksi

Setelah biaya *overhead* pabrik didistribusikan ke setiap departemen, langkah selanjutnya mengalokasikan biaya departemen jasa ke departemen produksi adalah jenis alasannya, yakni bahwa departemen produksilah yang harus menanggung semua jenis biaya produksi. Jadi pada dasarnya biaya-biaya yang terjadi pada departemen produksi.

3. Membagi biaya *overhead* ke departemen-departemen produksi atas dasar ukuran aktivitas yang setepat mungkin

Langkah terakhir dalam pembebanan biaya *overhead* pabrik untuk setiap departemen produksi adalah membagi seluruh biaya *overhead* ke setiap departemen produksi termasuk biaya dari departemen jasa, dengan ukuran aktivitas yang tepat untuk setiap departemen.

Dengan demikian, dalam proses alokasi biaya *overhead* pabrik terdapat departementalisasi, di mana pabrik dibagi menurut segmen-segmen yang disebut sebagai departemen, pusat biaya, atau kelompok biaya dalam mengalokasikan biaya *overhead* pabrik.

#### **2.5.4 Departementalisasi**

Dalam perusahaan yang relatif besar di mana pengolahan produk melalui beberapa tahapan dan pengendalian biaya perlu dihubungkan dengan bagian atau departemen di dalam pabrik, pada perusahaan tersebut perlu diadakan departementalisasi khususnya untuk elemen biaya *overhead* pabrik.



Departementalisasi biaya *overhead* pabrik adalah pembagian pabrik ke dalam bagian-bagian yang disebut departemen atau pusat biaya ke dalam mana biaya *overhead* pabrik akan dibebankan.

Adapun tujuan departementalisasi biaya *overhead* pabrik menurut Supriyono (1999 :340) adalah :

1. Untuk pembebanan biaya *overhead* pabrik dengan adil dan teliti. Hal ini dimungkinkan karena produk atau pesanan akan dibebani biaya *overhead* pabrik sesuai dengan departemen produksi yang dialui dikalikan kapasitas pembebanan yang diserap oleh suatu produk pada departemen produksi yang bersangkutan.
2. Untuk pengendalian biaya *overhead* pabrik yang lebih baik. Hal ini dimungkinkan karena dalam departementalisasi diharapkan dapat dipakai dasar untuk meletakkan tanggung jawab atas terjadinya biaya pada departemen tertentu, selisih biaya *overhead* pabrik yang terjadi akan dianalisa pula untuk departemen produksi tertentu.
3. Untuk pembuatan keputusan oleh manajemen.

Agar supaya ketiga tujuan tersebut di atas dapat dicapai , dalam departementalisasi diperlukan syarat atau kondisi-kondisi sebagai berikut :

1. Ketepatan dalam menentukan jumlah departemen produksi maupun pembantu.
2. Pembagian departemen hendaknya selaras dengan pembagian struktur organisasi di dalam pabrik.
3. Dapat dipilih dasar distribusi, alokasi, maupun pembebanan yang tepat.
4. Penentuan dasar kapasitas dan besarnya kapasitas dengan tepat yang sesuai pula dengan variabilitas biaya *overhead* pabrik.

Faktor-faktor yang harus dipertimbangkan di dalam menentukan atau memilih departemen-departemen di dalam pabrik adalah sebagai berikut :

1. pembagian tanggung jawab atas pengolahan produk dan jasa yang dihasilkan di dalam pabrik, serta atas biaya yang terjadi.
2. Sifat operasional dari setiap tahapan pengolahan produk dihubungkan dengan gerakan-gerakan yang dilalui produk di dalam pabrik.
3. Lokasi dari operasi, proses pengolahan, dan mesin.
4. Jumlah departemen atau pusat biaya yang tepat.
5. Penyesuaian mesin, proses, atau operasi, di dalam setiap departemen atau pusat biaya.

#### 2.5.4.1 Penyusunan Anggaran Biaya *Overhead* Pabrik Per Departemen

Pada awal periode disusun budget setiap elemen biaya *overhead* pabrik, elemen biaya tersebut digolongkan ke dalam elemen biaya tetap dan variabel. Penyusunan anggaran biaya *overhead* pabrik per departemen dibagi menjadi empat tahap utama yaitu :

1. Penaksiran biaya *overhead* pabrik langsung departemen atas dasar kapasitas yang direncanakan untuk tahun anggaran.

Biaya *overhead* pabrik langsung departemen adalah jenis biaya *overhead* pabrik yang terjadi atau dapat langsung dibebankan kepada departemen tertentu. Contoh biaya *overhead* pabrik langsung departemen yaitu biaya bahan penolong, biaya bahan bakar, biaya perlengkapan pabrik, penyusutan mesin, reparasi dan pemeliharaan mesin, sebagian tenaga kerja tidak langsung, kesejahteraan karyawan umumnya dapat diikuti jejak manfaatnya atau terjadinya pada departemen tertentu.

Dalam menyusun anggaran biaya *overhead* pabrik per departemen, langkah pertama yang dilaksanakan adalah dengan menaksir berapa biaya *overhead* pabrik langsung departemen pada tingkat kapasitas yang direncanakan.

2. Penaksiran biaya *overhead* pabrik tak langsung departemen.

Setelah biaya *overhead* pabrik langsung ditaksir untuk setiap departemen, langkah berikutnya adalah menaksir biaya *overhead* pabrik tak langsung departemen yang akan dikeluarkan dalam tahun anggaran. Untuk dapat mendistribusikan biaya *overhead* pabrik tidak langsung departemen dengan teliti dan adil, berikut ini beberapa contoh dasar distribusi dan biaya tak langsung :

**Tabel 2.1**

**Dasar Distribusi Untuk Biaya *Overhead* Pabrik Tidak Langsung**

Dasar distribusi	Biaya <i>overhead</i> pabrik tak langsung
Luas lantai	Biaya penyusutan bangunan, reparasi pemeliharaan bangunan, asuransi bangunan, pa atas bangunan
Jumlah karyawan	Gaji staf pabrik, jaminan makan dan keseha karyawan
Jam tenaga listrik	Listrik PLN
Nilai investasi aktiva tetap	Asuransi yang tidak dapat didistribusikan langsung
Jam tenaga kuda	Tenaga (power)

3. Distribusi biaya *overhead* pabrik tak langsung departemen ke departemen-departemen yang menikmati manfaatnya.

Dalam rangka penentuan tarif, biaya-biaya *overhead* pabrik tak langsung departemen harus didistribusikan kepada departemen-departemen yang menikmati manfaatnya atas salah satu dasar didistribusi tersebut ke atas.

4. Penjumlahan biaya *overhead* pabrik per departemen (baik biaya *overhead* pabrik langsung maupun tak langsung departemen) untuk mendapat anggaran biaya *overhead* pabrik per departemen (baik departemen produksi ataupun departemen pembantu.

Setelah selesai dilakukan distribusi biaya *overhead* pabrik tak langsung departemen ke departemen-departemen yang menikmati manfaatnya. Langkah selanjutnya dalam penyusunan anggaran biaya *overhead* pabrik langsung dan tak langsung departemen dalam tiap-tiap departemen. Biaya *overhead* pabrik per departemen ini kemudian dipisahkan menurut perilakunya dalam hubungannya dengan perubahan volume kegiatan, ke dalam biaya *overhead* pabrik tetap dan variabel.

#### **2.5.4.2 Alokasi Biaya *Overhead* Pabrik Departemen Pembantu ke Departemen Produksi**

Setelah anggaran biaya *overhead* pabrik per departemen disusun, langkah selanjutnya dalam penentuan tarif biaya *overhead* pabrik per departemen adalah mengalokasikan biaya *overhead* pabrik departemen pembantu ke departemen produksi yang menikmati jasa departemen pembantu. Oleh karena tarif biaya *overhead* pabrik dihitung dan dibebankan kepada produk melalui departemen produksi, maka biaya *overhead* pabrik departemen pembantu pada akhirnya harus dialokasikan pada departemen produksi maupun melalui departemen pembantu lainnya lebih dahulu.

Adapun metode alokasi biaya menurut Mulyadi (2000 : 243) ada 2 macam yaitu :

##### **1. Metode Alokasi Langsung**

Dalam metode alokasi langsung, biaya *overhead* pabrik departemen pembantu yang dialokasikan ke tiap-tiap departemen produksi yang menikmatinya. Metode alokasi ini digunakan apabila jasa yang dihasilkan oleh departemen pembantu hanya dinikmati oleh departemen produksi saja. Tidak ada departemen pembantu yang memakai jasa departemen pembantu lain.

##### **2. Metode Alokasi Bertahap**

Metode ini digunakan apabila jasa yang dihasilkan departemen pembantu tidak hanya dipakai oleh departemen produksi saja, tetapi digunakan pula oleh departemen pembantu lain. Jadi dalam metode ini, alokasi biaya *overhead* pabrik dari departemen pembantu ke departemen produksi dilakukan secara bertahap, dengan pertama kali mengalokasikan biaya *overhead* pabrik antardepartemen pembantu, baru kemudian mengalokasikan biaya *overhead* pabrik departemen pembantu ke departemen produksi, metode alokasi bertahap ini dibagi jadi dua yaitu :

- 1) Metode alokasi bertahap yang memperhitungkan transfer jasa timbal balik antar departemen-departemen pembantu. Yang termasuk dalam kelompok ini adalah :
  - a. Metode alokasi kontinyu (continuous allocation method)
  - b. Metode aljabar (algebraic method)
- 2) Metode alokasi bertahap yang tidak memperhitungkan transfer jasa timbal balik antar departemen pembantu. Yang termasuk dalam

kelompok ini adalah “metode urutan alokasi yang diatur” (specified order of closing).

#### **2.5.4.3 Perhitungan Tarif Pembebanan Biaya *Overhead* Pabrik Per Departemen**

Setelah menyusun anggaran biaya *overhead* pabrik dan memilih metode alokasi yang ada, maka langkah selanjutnya adalah menghitung tarif biaya *overhead* pabrik setiap departemen. Penggunaan metode alokasi yang berbeda antara metode alokasi langsung, metode alokasi bertimbang-balik (kontinyu dan aljabar), dan metode alokasi bertahap timbal-balik, akan menghasilkan perhitungan tarif setiap departemen produksi yang berbeda besarnya.

#### **2.6 Pengumpulan Biaya *Overhead* Pabrik yang Sesungguhnya**

Dalam pengumpulan biaya *overhead* pabrik yang sesungguhnya terjadi ditempuh tahap-tahap yang hampir sama dengan penyusutan budget biaya *overhead* pabrik, tahap-tahapnya adalah sebagai berikut :

1. Pengumpulan dan pembuatan bukti-bukti pembukuan untuk mencatat setiap elemen biaya *overhead* pabrik yang sesungguhnya de dalam jurnal dan merincinya ke dalam buku besar pembantu biaya *overhead* pabrik dan menggolongkan setiap elemen biaya *overhead* pabrik sesungguhnya ke dalam :(1) biaya langsung departemen, (2) biaya tidak langsung departemen.
2. Alokasi biaya *overhead* pabrik *overhead* pabrik departemen pembantu ke departemen produksi.

Dari langkah-langkah tersebut di atas akhirnya akan diketahui jumlah biaya *overhead* pabrik sesungguhnya untuk setiap departemen produksi.

#### **2.7 Analisis Alokasi Biaya *Overhead* Pabrik Dalam Menentukan Ketepatan Harga Pokok Produksi**

Dengan pembahasana alokasi biaya *overhead* pabrik, maka dapat kita ketahui bahwa pentingnya pengalokasian biaya *overhead* pabrik yang tepat dalam penentuan harga pokok produksi yang lebih tepat. Pengalokasian biaya *overhead* pabrik kepada produk lebih baik dan tepat menggunakan tarif BOP yaitu baik itu

perusahaan yang menggunakan metode harga pokok pesanan maupun harga pokok proses, untuk memperlancar kalkulasi biaya produksi barang dan memberikan manfaat lain yang nyata bilamana biaya atau produksi mengalami fluktuasi yang besar. (Usry dan Hammer (1997 : 383), alih bahasa Alfonsus dan Herman)

Sama halnya dengan pendapat Sunarto (2003 : 38) yaitu, bahwa :

“Biaya *overhead* pabrik dapat dibebankan kepada barang jadi dengan dua cara, yaitu dengan biaya sesungguhnya dan biaya taksiran. Penggunaan biaya sesungguhnya memang sesuai dengan standar akuntansi, tetapi sulit untuk menentukan pembebanannya kepada barang jadi.”

Menurut Mulyadi (2000 : 210) bahwa ada beberapa alasan yang tepat mengapa pembebanan biaya *overhead* pabrik kepada produk lebih baik menggunakan tarif yang ditentukan di muka, yaitu :

1. Pembebanan biaya *overhead* pabrik atas dasar biaya yang sesungguhnya terjadi seringkali mengakibatkan berubah-ubahnya harga pokok per satuan produk. Hal ini akan berakibat pada penyajian harga pokok produk persediaan dalam neraca dan besar kecilnya laba atau rugi yang disajikan dalam laporan laba-rugi, sehingga mempunyai kemungkinan mempengaruhi keputusan-keputusan tertentu yang diambil oleh manajemen. Sebenarnya harga pokok produksi per satuan tidak harus tetap sama dari bulan ke bulan. Apabila harga-harga bahan baku maupun bahan penolong, serta tarif upah, baik upah tenaga kerja langsung maupun tidak langsung mengalami kenaikan, maka wajar juga apabila terdapat kenaikan harga pokok produksi per satuan dalam bulan terjadinya kenaikan tersebut.
2. Dalam perusahaan yang menghitung harga pokok produksinya dengan menggunakan metode harga pokok pesanan, manajemen memerlukan informasi harga pokok produksinya dengan menggunakan metode harga pokok produksi per satuan pada saat pesanan selesai dikerjakan. Padahal ada elemen biaya *overhead* pabrik yang baru yang dapat diketahui jumlahnya pada akhir setiap bulan atau akhir tahun. Sebagai contoh bila perusahaan memakai listrik dari PLN, maka jumlah tagihan listriknya baru dapat diketahui setelah bulan tertentu berakhir.

Dalam menganalisis kelebihan atau kekurangan penerapan/pembebanan BOP, perusahaan perlu menghitung dua jenis varians :

1. Varians pengeluaran (*spending variance*)

Selisih-selisih ini disebabkan karena tingkat harga dan pengeluaran lebih tinggi atau rendah daripada tingkat harga dan pengeluaran yang diperkirakan (dianggarkan).

2. Varians kapasitas (*idle capacity variance*)

Selisih kapasitas disebabkan karena tingkat produksi yang sebenarnya mungkin lebih tinggi atau lebih rendah daripada tingkat kapasitas produksi diperkirakan. Bilamana tingkat kapasitas produksi yang diperkirakan, terjadi pemakaian kapasitas lebih yang menguntungkan. Sebaliknya, bila tingkat kapasitas produksi sebenarnya lebih rendah dari yang diperkirakan, ada sebagian dari kapasitas yang menganggur (idle) dan hal ini merupakan kerugian.

